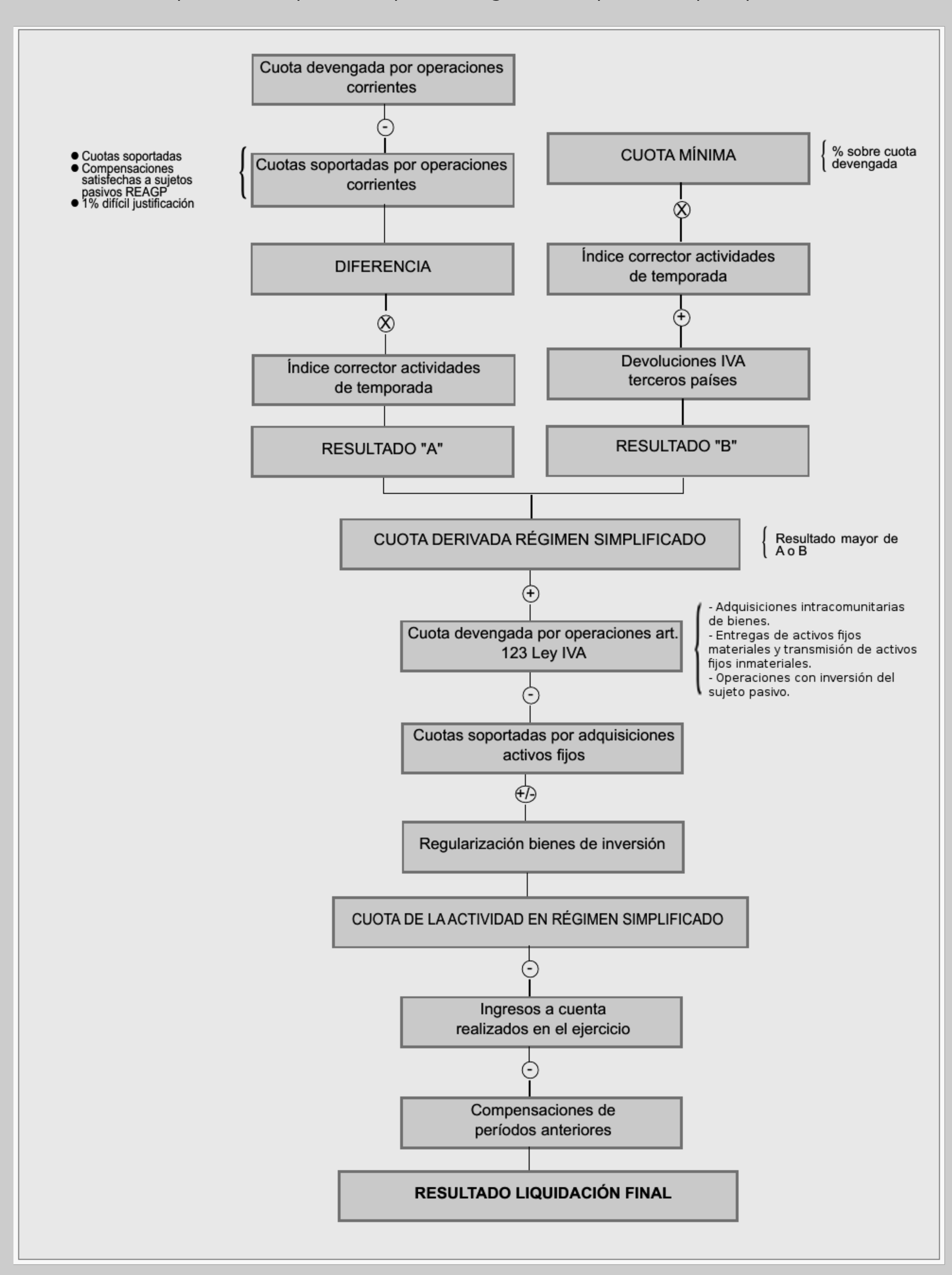
===
Contabilización del IVA en el régimen simplificado.
===

Tendremos en cuenta:

· La consulta nº 2 del BOICAC nº 56.
· Norma octava de la resolución de 20 de enero de 1997 del ICAC.
· Ley y reglamento del IVA.
· Manual de facturación del IVA.

Partimos del esquema de liquidación para el régimen simplificado que aparece en el manual de IVA:



Operaciones corrientes.

En el régimen simplificado, el IVA de las operaciones corrientes es el de las operaciones de la parte de arriba del esquema de liquidación del régimen simplificado.

Normalmente, al contabilizar los asientos de las operaciones corrientes:

- El IVA repercutido se incluirá en el importe del ingreso derivado de la operación.

Nota: No existirá obligación de expedir factura en las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

- El IVA soportado o satisfecho en operaciones corrientes del régimen simplificado **se incluirá** en el precio de adquisición o coste de producción. Esto ocurrirá en las adquisiciones interiores, intracomunitarias e importaciones de bienes **que no sean activos fijos**. También ocurrirá en la adquisición (interior o intracomunitaria) o importación de servicios. Y lo mismo ocurrirá con las compensaciones pagadas a empresarios acogidos al REAGP.

Se trata por tanto de IVA soportado que no se contabiliza separadamente en el libro diario.

No obstante, habrá que tenerlo en cuenta fiscalmente en el cálculo en la liquidación final. Fiscalmente, las cuotas soportadas o satisfechas en operaciones corrientes, se llevan a la liquidación del último trimestre. Por cierto, no procederá su deducción en un período impositivo posterior (art. 123 LIVA).

El IVA de gastos de difícil justificación (1% de la cuota devengada) que aparece en el esquema de liquidación simplemente se tiene en cuenta en el cálculo en la liquidación final. No se registra separadamente en la cuenta 472.

IVA que sí se contabiliza separadamente.

¿Qué cuotas repercutidas de IVA contabilizaremos?
¿Qué cuotas soportadas de IVA contabilizaremos?

Básicamente, lo que aparece arriba del esquema de liquidación no se registra separadamente en la contabilidad como soportado o repercutido, mientras que **lo que hay abajo en el esquema de liquidación se registra separadamente en la contabilidad.** Esto sería lo que el ICAC llama “operaciones excluidas del régimen simplificado”. Así pues:

- Las cuotas repercutidas que se registran son las de las operaciones siguientes (art. 123. Uno. B) LIVA):
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Transmisión de activos fijos materiales e inmateriales.
- Operaciones con inversión del sujeto pasivo (incluidas las adquisiciones intracomunitarias de servicios y las importaciones de servicios)

Estas cuotas se pueden liquidar en el trimestre en que se produzcan o al final del ejercicio (art. 39 RIVA). Mejor a final de ejercicio.

Nota: Deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos.

- Las cuotas soportadas o satisfechas de IVA que se registran son las cuotas soportadas por adquisiciones (interiores e intracomunitarias) de activos fijos e importaciones de activos fijos.

Se consideran también cuotas soportadas en adquisición de activos fijos aquellas satisfechas en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es (art. 123 LIVA).

¿Cuándo se puede ejercitar la deducción de estas cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de activos fijos?

Art. 99.3 LIVA (regla general):
El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Art. 38.2 RIVA:
No obstante, cuando el sujeto pasivo liquide en la declaración-liquidación del último periodo del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos, o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una declaración-liquidación anterior a aquélla en que se liquiden tales cuotas.

Una nota curiosa a tener en cuenta es que en muchas ocasiones puede que los activos fijos adquiridos no sean considerados como “bienes de inversión” a efectos de IVA, por no cumplirse las condiciones para ser considerados como tales (un activo fijo tiene que superar los 3.005,06€ para ser considerado como bien de inversión a efectos de IVA). En los casos en los que el activo fijo adquirido no sea considerado bien de inversión contabilizaremos igualmente un IVA soportado deducible, pero no se considerará como IVA de bienes de inversión.

Advertencia: La interpretación que se hace en este escrito sobre la contabilización del régimen simplificado difiere con el siguiente párrafo de la consulta nº2 del BOICAC nº 56:

"*El impuesto soportado en operaciones excluidas del régimen simplificado, en cuanto resulte deducible de acuerdo a la normativa del tributo, no formará parte del precio de adquisición o coste de producción de los mismos.*"

A mi juicio, este párrafo es inconsistente con el actual esquema de liquidación del régimen simplificado del IVA y sólo podría aplicarse en la adquisición de activos fijos.

Pongamos como ejemplo una adquisición intracomunitaria de bienes que no son activos fijos:

Esta adquisición intracomunitaria supone un IVA repercutido que iría en la parte inferior del esquema de liquidación (cuota devengada por operaciones del artículo 123) y al mismo tiempo supone un IVA soportado deducible que iría en la parte superior del esquema de liquidación (cuotas soportadas por operaciones corrientes). Por cierto, esto me lo confirmaron en la Agencia Tributaria.

El IVA repercutido claramente habría que registrarlo por separado, pues esto se deduce claramente de la ley de IVA en el artículo 123.Uno.B).

En cuanto al **IVA soportado** en dicha adquisición intracomunitaria, dicho IVA soportado sería deducible, con lo cual en principio podría pensarse que habría que registrarlo por separado, no incluido en el precio de adquisición. Sin embargo, esta cuota soportada deducible estaría comprendida en las cuotas soportadas deducibles del artículo 123.Uno.A), que están en la **parte de arriba del esquema de liquidación**, y que no se registran por separado, sino que van incluidas en el precio de adquisición. Dichas cuotas soportadas deducibles **se usan para calcular la llamada "cuota derivada del régimen simplificado"**, la cual se registrará como un gasto en la cuenta "(6371) Régimen simplificado, IVA".

Así pues, **si ya hemos tenido en cuenta el IVA soportado deducible para calcular la "cuota derivada del régimen simplificado", no tiene sentido volver a usarla contabilizándola como " 472. HP IVA soportado".**

Liquidaciones de los 3 primeros trimestres.

Trimestralmente, por los ingresos a cuenta:

(473x) HP pagos a cuenta de IVA, régimen simplificado	a	(57) Tesorería

Liquidación final de ejercicio:

· Para empezar, **si tenemos que realizar regularización por bienes de inversión**, (véase esquema de liquidación) realizamos el asiento de regularización, que según el sentido de la regularización será uno de estos dos:

(6342) Ajustes negativos en IVA de inversiones	a	(472x) HP IVA soportado deducible en bienes de inversión

o bien:

(472x) HP IVA soportado deducible en bienes de inversión	a	(6392) Ajustes positivos en IVA de inversiones

· A continuación, el **asiento de liquidación propiamente dicho:**

(477) Hacienda Pública, IVA Repercutido	a	(472) Hacienda Pública, IVA Soportado
(6371X) Régimen simplificado, IVA	a	(473x) HP pagos a cuenta de IVA, régimen simplificado
	a	(4750x) HP acreedora por IVA, régimen simplificado

En la cuenta "(6371) Régimen simplificado, IVA" se recogería la llamada "cuota derivada del régimen simplificado".

A la "cuota derivada del régimen simplificado" habrá que sumarle el IVA repercutido que hemos contabilizado (477) y restarle el IVA soportado que hemos contabilizado (472).

En la cuenta "(4750x) HP acreedora por IVA, régimen simplificado" tendríamos el neto, lo que tenemos que pagar a Hacienda a final de año, es decir, lo que fiscalmente se conoce como "resultado de liquidación final", una vez descontados los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio (cuenta 473x).

Operación de ajuste a final de ejercicio.

Supongamos que ya se ha realizado el asiento de liquidación del IVA en el régimen simplificado. Aún queda un ajuste que hacer a final de ejercicio.

Según la consulta nº 2 del BOICAC nº 56, a cierre de ejercicio, con objeto de formular las cuentas anuales, el importe que debe figurar en las partidas correspondientes a los ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias, se incluirá neto del impuesto repercutido, ajustándose la cifra de ingresos por dicho importe, pudiéndose emplear como contrapartida la cuenta "(6371) Régimen simplificado, IVA".

(70) Ventas ó (75) Otros ingresos de gestión	a	(6371y) Régimen simplificado, IVA

Nota: Sería recomendable usar 2 subcuentas diferenciadas dentro de la 6371:
- Una para recoger la cuota derivada del régimen simplificado que se usaría en el asiento de liquidación del IVA. Por ejemplo: "63710. Régimen simplificado, IVA, cuota derivada del régimen simplificado".
- Otra subcuenta usada específicamente para el ajuste de final de ejercicio. Por ejemplo: "63711. Régimen simplificado, IVA, ajuste final de ejercicio.

EJEMPLO

Empresa de servicios acogida a régimen simplificado de IVA que tiene módulos en función del volumen de ingresos.

La empresa presta un servicio por valor de 1.000 €. IVA 21%. Operación a crédito.

Asiento contable, siguiendo la regulación del ICAC, incluyendo el IVA en el ingreso corriente:

1.210,00	(430) Clientes	a	(705) Prestaciones de servicios	1.210,00

Fiscalmente, tiene la obligación de facturar y repercutir el IVA.

EJEMPLO

Empresa de servicio de cafetería acogida al régimen simplificado del IVA.

1. Contabilizar las operaciones realizadas en diciembre:

a) Ingresos mensuales: 10.000 € (se entiende que el IVA va incluido). Operaciones al contado por caja.

b) Compra de leche: 50 €. IVA 4%. Operación al contado por caja.

c) Compra una mesa en Francia: 100 €. IVA 21%. Operación al contado por caja.

d) Compra azúcar en Francia: 30 €. IVA 10%. Operación al contado por caja.

e) Compra una furgoneta pequeña nueva en un concesionario en España. Precio 15.000 €. IVA 21%. Paga la mitad al contado con cheque y la mitad queda a crédito a corto plazo.

2. Realizar el asiento de liquidación del IVA de final de año, con estos datos:

· Cuota devengada por operaciones corrientes: 16.000 €.
· Total cuotas soportadas justificadas en operaciones corrientes del régimen simplificado durante el año: 9.500 €.
· IVA deducible en gastos de difícil justificación: 1% de la cuota devengada por operaciones corrientes.
· Cuota mínima en el régimen simplificado para la actividad de la cafetería: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes.
· Téngase en cuenta las adquisiciones intracomunitarias y adquisiciones de activos fijos contabilizadas en el punto 1.
· Total ingresos a cuenta durante los 3 primeros trimestres: 1.590 €.

3. Realizar el asiento de ajuste para que el importe de ventas que aparezca en las cuentas anuales no incluya el IVA repercutido en las ventas corrientes durante el ejercicio. Suponer que las ventas corrientes anuales, IVA incluido, han sido 154.000 €. Suponer un tipo de IVA del 10%.

SOLUCIÓN

Punto 1. a)

10.000,00	(570) Caja	a	(705) Prestaciones de servicios	10.000,00

Se entiende que el IVA va incluido, si bien no tiene la obligación de expedir factura porque es una actividad cuyos módulos no se calculan en función de los ingresos.

Punto 1. b)

52,00	(602) Compras de otros aprovisionamientos (50+50x4%)	a	(570) Caja	52,00

Según el ICAC, el IVA se incluye en el precio de adquisición.

Punto 1. c)

100,00	(210) Mobiliario	a	(570) Caja	100,00
21,00	(472) HP IVA soportado	a	(477) HP IVA repercutido	21,00

· Al ser adquisición intracomunitaria se devenga IVA repercutido.
· Al ser un activo fijo, contabilizamos el IVA soportado deducible por separado.

Tanto el IVA soportado como el IVA repercutido los tendremos en cuenta en el cálculo de la "cuota de la actividad en régimen simplificado".

La mesa, a efectos de IVA, no se considera como “bien de inversión”(no supera los 3.005,60 €), por lo que no estará sometida a “regularización por bienes de inversión” que puede ocurrir al aplicar la regla de prorrata.

Punto 1. d)

33,00	(602) Compras de otros aprovisionamientos (30+30x10%)	a	(570) Caja	30,00
		a	(477) HP IVA repercutido (30x10%)	3,00

La adquisición intracomunitaria implica un **IVA repercutido** (cuenta 477) que habrá que llevar a la liquidación para calcular la "cuota de la actividad en régimen simplificado".

Por otro lado, en el régimen simplificado del IVA, en la adquisición intracomunitaria de un bien que no sea activo fijo, no se debería contabilizar un IVA soportado deducible por separado, por lo que se concluye que **el IVA soportado debería suponer un importe mayor del precio de adquisición** (en la cuenta 602 en este caso).

El IVA soportado, aunque no se contabilice por separado en el asiento de compra, se tendrá en cuenta en el cálculo de la "cuota derivada del régimen simplificado".

Punto 1. e)

15.000,00	(218) Elementos de transporte	a	(572) Bancos	9.075,00
3.150,00	(472) HP IVA soportado	a	(523) Proveedores de inmovilizado a c/p	9.075,00

La furgoneta es un activo fijo y además bien de inversión en IVA. Se contabiliza un IVA soportado deducible. Este IVA soportado lo tendremos en cuenta en el cálculo de la "cuota de la actividad en régimen simplificado".

Punto 2.

Cuota devengada por operaciones corrientes	16.000,00
- Cuotas soportadas en operaciones corrientes	
Cuotas soportadas justificadas	-9.500,00
1% difícil justificación	-160,00
Diferencia	**6.340,00**
Cuota mínima (13%)	2.080,00
Cuota derivada del régimen simplificado	**6.340,00**
+ IVA devengado AIB	
Adquisición intracom mesa	21,00
Adquisición intracom azúcar	3,00
- IVA deducible activos fijos	
Adquisición intracom mesa	-21,00
Adquisición furgoneta	-3.150,00
Cuota de la actividad en régimen simplificado	**3.193,00**
- Ingresos a cuenta del ejercicio	-1.590,00
Resultado liquidación final	**1.603,00**

Nota: Se entiende que las "cuotas soportadas justificadas" incluyen el IVA soportado en la adquisición intracomunitaria de azúcar en Francia.

Asiento de liquidación de IVA al final del ejercicio:

24,00	(477) Hacienda Pública, IVA Repercutido	a	(472) Hacienda Pública, IVA Soportado	3.171,00
6.340,00	(63710) Régimen simplificado, IVA, cuota derivada del régimen simplificado	a	(473x) HP pagos a cuenta de IVA, régimen simplificado	1.590,00
		a	(4750x) HP acreedora por IVA, régimen simplificado	1.603,00

Punto 3.

Tipo IVA = 10%

Ventas IVA incluido = 154.000 = Ventas netas x (1 + tipo IVA) = Ventas netas x (1 + 10%)
Ventas netas = 154.000 / 1,1 = 140.000 €

IVA repercutido = Ventas netas x tipo IVA = 140.000 x 10% = 14.000 €

14.000,00	(705) Prestaciones de servicios	a	(63711) Régimen simplificado, IVA, ajuste final de ejercicio	14.000,00